harmonisatie-inspanning op dit gebied, zoals met name het vrije verkeer van personen en goederen en het voorkomen van dubbele belastingheffing. Zij zijn bijgevolg verplicht, in het geval van door studenten uit een andere Lid-Staat gebruikte motorrijtuigen het begrip tijdelijke invoer derwijze toe te passen, dat zij de vrijheid van de onderdanen van de Lid-Staten om te studeren in de Lid-Staat van hun keuze, niet door een dubbele belasting van de betrokken motorrijtuigen beperken. Bijgevolg verzetten de regels van het gemeenschapsrecht, en met name die van de Zesde richtlijn, zich tegen de heffing door een Lid-Staat van de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer over een in een andere Lid-Staat met betaling van de belasting gekocht en aldaar geregistreerd motorrijtuig, wanneer dit wordt gebruikt door een onderdaan van die andere staat, die aldaar woonplaats heeft, maar studeert in de eerste staat waar hij, voor de duur van die studie, in het vreemdelingenregister is ingeschreven. Daarbij is niet van belang of de betrokkene gehuwd is of niet.

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. VERLOREN VAN THEMAAT van 10 juli 1985

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

I. De relevante feiten

I.1. *Inleidende opmerkingen*

De onderhavige zaak betreft het BTW-regime voor een auto, toebehorende aan een in Luxemburg wonende, maar in verband met zijn universitaire studies aldaar tijdelijk in België in het vreemdelingenregister ingeschreven student van Luxemburgse nationaliteit. Deze student verbleef aldaar samen met zijn daar werkende echtgenote (van aanvankelijk Franse en later eveneens Luxemburgse nationaliteit). Na afloop van zijn studie keerde hij naar Luxemburg terug. Indirect is de zaak voor alle studenten van belang, die tijdelijk in een andere Lid-Staat studeren, al is dit belang sinds het in werking treden van de hierna te bespreken richtlijn nr. 83/182/EEG verminderd. Als bekend wordt een dergelijke tijdelijke studie in een andere Lid-Staat al sinds jaren in toenemende mate van gemeenschapswege bevorderd. De zaak is indirect echter in het bijzonder van belang voor alle *Luxemburgse* academische studenten. Deze plegen hun academische studies als bekend in een andere Lid-Staat te verrichten. Zij doen dit veelal aan een universiteit, die zo dicht bij Luxemburg gelegen is, dat zij regelmatig (tijdens weekends en vakanties) naar hun woonplaats in Luxemburg kunnen terugkeren.

Veelal gebruiken zij voor dit pendelverkeer tussen hun woonplaats en hun universiteit

ook een auto met Luxemburgs kenteken en waarvoor in Luxemburg ook BTW is betaald. Blijkens de in de zaak Abbink (zaak 134/83, arrest van 11 december 1984, Jurispr. 1984, blz. 4097) door de Commissie gegeven voorbeelden wordt aldus onder meer voorkomen, dat de betrokken student zich bij het gebruik in Luxemburg van een auto met Belgisch kenteken aldaar aan een strafbare handeling schuldig maakt.

In de onderhavige zaak staat centraal de vraag in hoeverre de in dergelijke gevallen in België gebruikelijke vrijstelling van BTW voor tijdelijke invoer, zonder in strijd te komen met het gemeenschapsrecht, buiten toepassing kan blijven wanneer de student in België samen met zijn (aldaar tijdelijk werkende) echtgenote een tijdelijke tweede woonplaats (of regelmatige verblijfplaats) heeft. Bijkomende concrete feiten zijn daarbij voor de beoordeling eveneens van belang.

De zaak vertoont in zoverre wezenlijke verschillen met de zaak Carciati (zaak 839/79, Jurispr. 1980, blz. 2773), die ook in de vermelde zaak Abbink een beslissende rol speelde, dat in casu geen bedrijfsmatig gebruik door een ingezetene met duurzame woonplaats in het invoerland van een tijdelijk ingevoerd motorvoertuig aan de orde is.

Voor een beoordeling van de onderhavige zaak zijn zowel de relevante Belgische BTW-voorschriften en de toepassingspraktijk daarvan als de overige feiten van belang, die aan de nationale gerechtelijke procedure ten grondslag liggen. De nationale procedure betreft hier overigens niet de invordering van BTW over een in België ingevoerde auto. Zij heeft integendeel een strafrechtelijk karakter. Het overzicht van de relevante feiten heb ik in hoofdzaak overgenomen uit het rapport ter terechtzitting. Ik heb daarbij echter rekening gehouden met de door de Belgische regering voorgestelde verduidelijkingen. Voorts heb ik een ter zitting in antwoord op een vraag van Uw Hof gegeven inlichting over de betaling van de kosten van studie en levensonderhoud van de gedaagde in het hoofdgeding toegevoegd.

De overneming van het rapport ter terechtzitting op de aangegeven wijze heeft uiteraard het voordeel, dat een feitelijke basis voor de beoordeling wordt gegeven, waarover niet alleen de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal het eens zijn, maar waarin ook met de opmerkingen van partijen over het rapport ter terechtzitting rekening is gehouden.

I.2. *De betrokken Belgische wettelijke regeling*

In België omschrijft het wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, ingevoerd bij wet van 3 juli 1969, in artikel 2 de BTW als een belasting op „de leveringen van goederen en de diensten die door de belastingplichtigen in de uitoefening van hun beroepswerkzaamheden worden verricht ...". Volgens artikel 3 van het wetboek „is de invoer van goederen, door wie ook, eveneens aan de belasting onderworpen." Onder invoer moet volgens artikel 23 van het wetboek worden verstaan, „het binnenkomen van een goed op Belgisch grondgebied ...". De BTW wordt verschuldigd op het tijdstip van het binnenkomen van het goed op het grondgebied (artikel 24, eerste alinea, van het wetboek).

Artikel 40, lid 1, van het wetboek voorziet in de mogelijkheid de tijdelijke invoer van bepaalde goederen van de BTW vrij te stellen. Zo bepaalt artikel 23 van koninklijk besluit nr. 7 van 27 december 1977 met betrekking tot de invoer van goederen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Belgisch Staatsblad van 31.12.1977), genomen krachtens voornoemd

artikel 40 van het wetboek, dat vrijstelling van de belasting wordt verleend voor de tijdelijke invoer van de goederen opgesomd in een aan het besluit gehechte lijst; deze lijst vermeldt, onder 2°, „vervoermiddelen". De vrijstelling wordt, volgens artikel 23, § 2, van het koninklijk besluit, verleend onder de voorwaarden neergelegd in de bepalingen tot regeling van de vrijstelling inzake het invoerrecht.

Luidens artikel 25, § 3, sub a, van het ministerieel besluit van 17 februari 1960 tot regeling van de vrijstellingen inzake invoerrecht, geldt de vrijstelling slechts voor de vervoermiddelen welke worden ingevoerd „door natuurlijke personen die hun hoofdverblijf in het buitenland hebben en die de vervoermiddelen bezigen voor hun persoonlijk gebruik." Voor de toepassing van deze bepaling worden onder meer geacht hun hoofdverblijf in het buitenland te hebben de personen die hun beroep in België, Luxemburg of Nederland uitoefenen maar tenminste eens per maand naar het buitenland terugkeren, wanneer hun gezin daar is gevestigd of, indien zij geen gezin hebben, zij daar in de bevolkingsregisters zijn ingeschreven (artikel 25, § 3 bis, sub d). Volgens § 3 quater, sub a, van bedoeld artikel 25 moet onder de plaats van vestiging van het gezin in het geval van gehuwden de familiale woonplaats worden verstaan.

Blijkens het dossier verlenen de Belgische autoriteiten krachtens artikel 25 van vorenbedoeld koninklijk besluit in de regel aan de Luxemburgse studenten die hun hoofdverblijf in het Groothertogdom hebben en aan een onderwijsinstelling in België studeren, de tijdelijke vrijstelling voor hun in het Groothertogdom ingeschreven voertuigen. Zij sluiten echter gehuwde studenten van dit voordeel uit, wanneer blijkt, dat deze door hun huwelijk hun nieuwe gezinseenheid en bijgevolg ook hun gewone verblijfplaats in België hebben gevestigd.

I.3. *Overige relevante feiten*

V. Profant, van Luxemburgse nationaliteit, kwam in 1976 naar België om er aan de Luikse Universiteit dierkunde te studeren. Tijdens zijn — in 1981 beëindigde — studies was hij sinds 21 oktober 1976 ingeschreven in het vreemdelingenregister te Luik. Hij bleef echter ook ingeschreven in de registers van de gemeente Diekirch (Groothertogdom Luxemburg), als wonende bij zijn moeder die daar verbleef.

Op 15 september 1978 huwde Profant met C. Kaiser — van Franse nationaliteit, thans Luxemburgse door naturalisatie —, en woonde sindsdien met zijn echtgenote te Luik, waar zij sinds 6 oktober 1977 in het vreemdelingenregister was ingeschreven en sinds 3 januari 1978 als verpleegster werkte. De echtgenoten waren gezamenlijk in het vreemdelingenregister van Luik ingeschreven; Profant bleef ingeschreven in de registers van de gemeente Diekirch, de woonplaats van zijn moeder. Bovendien bleven zijn ouders blijkens een antwoord op een vraag ter zitting zijn studie- en verblijfkosten in Luik ook na zijn huwelijk betalen (BF 15 000,- per maand). Zij betaalden ook de door hem aangeschafte auto. Toen hij in 1981 zijn studies had beëindigd, keerde Profant met zijn echtgenote naar Luxemburg terug.

Om de afstand tussen de stad Luik en het Groothertogdom Luxemburg af te leggen, gebruikte Profant sinds 1978 achtereenvolgens twee voertuigen, die hij met betaling van de Luxemburgse BTW in het Groothertogdom had gekocht en die daar waren ingeschreven. Het eerste, een Alfa Romeo, werd in 1979 verkocht en ging terug naar het Groothertogdom; het tweede, een Volkswagen, werd in 1981 meegenomen toen de echtgenoten Profant naar Luxemburg terugkeerden.

In 1980 deelde de Belgische belastingadministratie mee, dat Profant sinds zijn huwe-

lijk in 1978 zijn gewone verblijfplaats had te Luik en dus BTW moest betalen op elk van beide voertuigen. Gelet op de doorverkoop van de Alfa Romeo in 1979, stelde de administratie hem echter voor, een geldboete van BF 1 500,- te betalen. Op de Volkswagen moest Profant 25% BTW, zijnde BF 42 238,-, betalen. Nadat hij had geweigerd op dit voorstel in te gaan, ontving Profant een aanslag ten bedrage van ongeveer BF 100 000,-. Toen hij dit bedrag niet tijdig had betaald, stelden de fiscale autoriteiten bij de Rechtbank van eerste aanleg te Luik een vordering in tot verbeurdverklaring van beide voertuigen en, subsidiair, tot betaling van hun respectieve tegenwaarde, namelijk BF 61 565,- en BF 168 950,-. Deze vordering werd in eerste instantie onverminderd toegewezen. Het vonnis werd in december 1983 in hoger beroep bekrachtigd door het Hof van Beroep te Luik.

In mei 1984 vernietigde het Hof van Cassatie het arrest van het Hof van Beroep te Luik. Het bestreden arrest had in zijn eigen overwegingen noch door verwijzing naar het vonnis a quo de relevante wetsbepalingen aangegeven. De zaak werd verwezen naar het Hof van Beroep te Brussel dat zich in juli 1984 bij verstek uitsprak in de zin van het cassatiearrest. Daartegen deed Profant verzet bij dezelfde rechterlijke instantie. Bij arrest van 26 september 1984 verklaarde het Hof van Beroep te Brussel de eis van de fiscale autoriteiten niet-ontvankelijk, voor zover deze eis het gebruik in België van de Alfa Romeo betrof, omdat de strafactie terzake sinds 14 augustus 1984 was verjaard.

Van oordeel dat, wat het gebruik van de Volkswagen betrof, in het geding vragen rezen omtrent de uitlegging van het gemeenschapsrecht, heeft het Hof van Beroep bij arrest van 26 september 1984 besloten krachtens artikel 177 EEG-Verdrag zijn uitspraak aan te houden tot het Hof zich bij wege van prejudiciële beslissing zal hebben uitgesproken over de navolgende vraag:

„Zijn de bepalingen van de Belgische wet van 3 juli 1969 houdende invoering van het wetboek van belasting over de toegevoegde waarde, zoals zij door het ministerie van Financiën worden uitgelegd, in casu niet strijdig met de gemeenschapsregeling inzake het vrije verkeer van goederen en diensten, waar die bepalingen, inzonderheid de artikelen 23 en 24, onder de benaming belasting over de toegevoegde waarde een echt douanerecht hebben ingevoerd?"

Blijkens de overwegingen van het verwijzingsarrest heeft het Hof van Beroep te Brussel zich met name afgevraagd of een dubbele BTW-heffing, opgelegd aan een Luxemburgs onderdaan die zijn voertuig in Luxemburg heeft gekocht, maar het hoofdzakelijk in België heeft gebruikt, niet in strijd is met het gemeenschapsrecht.

II. Bij het Hof ingediende opmerkingen

V. Profant, verdachte in het hoofdgeding, betoogt, dat de hem in casu opgelegde belasting niet als BTW kan worden aangemerkt. Het gaat veeleer om een belasting bij de invoer van een goed, en bijgevolg om een verkapt douanerecht. Gelet op de bijzondere omstandigheden van de zaak, is een dergelijk recht echter kennelijk in strijd met het gemeenschapsrecht betreffende het vrije verkeer van goederen.

De *Belgische regering* merkt in de eerste plaats op, dat de Raad na de litigieuze feiten op 28 maart 1983 richtlijn nr. 83/182/EEG betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap (PB 1983, L 105, blz. 59) heeft vastgesteld. Volgens artikel 10 van deze richtlijn doen de Lid-Staten de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in werking tre-

den om uiterlijk op 1 januari 1984 aan de richtlijn te voldoen. Luidens artikel 5, lid 1, sub b, van de richtlijn wordt vrijstelling van bepaalde belastingen, waaronder de BTW, verleend, wanneer een student een personenvoertuig, geregistreerd in de Lid-Staat waar hij zijn gewone verblijfplaats heeft, tijdelijk invoert in de Lid-Staat waar hij uitsluitend verblijft om er te studeren. De regering voegt daaraan toe, dat een identieke bepaling in de Belgische BTW-wetgeving voorkomt, maar dat die in casu niet van toepassing is, daar Profant sinds zijn huwelijk niet uitsluitend voor zijn studies in België verbleef, en bijgevolg moest worden geacht er zijn gewone verblijfplaats te hebben.

Onder verwijzing naar 's Hofs arrest van 19 juni 1973 (zaak 77/72, Capolongo, Jurispr. 1973, blz. 611) doet de Belgische regering vervolgens gelden, dat de heffing van BTW bij de invoer niet met een douanerecht kan worden gelijkgesteld, daar een dergelijke belasting behoort tot een algemeen systeem van binnenlandse heffingen waardoor nationale produkten en ingevoerde produkten volgens dezelfde criteria stelselmatig worden getroffen.

Tenslotte stelt de Belgische regering dat het gemeenschapsrecht, inzonderheid artikel 95 EEG-Verdrag, zich in casu niet verzet tegen de heffing van BTW op een voertuig dat in het land van oorsprong reeds aan de BTW was onderworpen. Weliswaar heeft het Hof in zijn arrest van 5 mei 1982 (zaak 15/81, Schul, Jurispr. 1982, blz. 1409) verklaard, dat de belasting bij invoer rekening moet houden met het restant van de in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW, maar het heeft eraan toegevoegd, dat een dergelijke compensatie niet verplicht is wanneer het betrokken produkt bij uitvoer overeenkomstig wettelijk voorschrift kan worden ontlast. Welnu, in casu had Profant de Luxemburgse belastingautoriteiten kunnen verzoeken, van de BTW te worden vrijgesteld wegens onmiddellijke uitvoer.

Gelet op een en ander stelt de Belgische regering voor, de vraag van het Hof van Beroep te Brussel aldus te beantwoorden: De heffing van BTW bij de invoer van een in een andere Lid-Staat gekocht voertuig, waarop in die Lid-Staat BTW is betaald, vormt geen heffing van gelijke werking als een douanerecht en ook geen zwaardere belasting van het buitenlands produkt in vergelijking met een soortgelijk nationaal produkt, voor zover een dubbele belasting kan worden voorkomen hetzij door ontlasting wegens uitvoer in het land van oorsprong, hetzij door een beroep op vrijstelling bij de invoer in het land van bestemming.

Onder verwijzing naar 's Hofs arrest van 5 mei 1982 (Schul, reeds aangehaald), inzonderheid de rechtsoverwegingen 21 en 22, merkt de *Commissie van de Europese Gemeenschappen* in de eerste plaats op, dat de BTW deel uitmaakt van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen, waarvan de onverenigbaarheid met het gemeenschapsrecht moet worden beoordeeld aan de hand van de fiscale bepalingen van het Verdrag, en niet aan de hand van die betreffende het vrije verkeer van goederen.

Vervolgens voert de Commissie aan, dat in de onderhavige zaak twee principiële vragen rijzen, die nader onderzoek verdienen:

a) Wordt een gehuwde student geacht te verblijven in het land waar hij studeert, ongeacht zijn voornemen na het einde van zijn studies naar zijn land van oorsprong terug te keren ?

b) Hoe uitgebreid is het recht van de Lid-Staten om BTW te heffen op de tijdelijke invoer door personen die er geen vaste verblijfplaats hebben ?

In dit verband herinnert de Commissie aan de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) (hierna: Zesde BTW-richtlijn), waarvan artikel 14, lid 1, sub c, voorziet in een vrijstelling voor de „tijdelijke invoer" van goederen op het grondgebied van een Lid-Staat. Volgens haar heeft dit begrip een communautaire inhoud die de Lid-Staten bij de omzetting van de Zesde BTW-richtlijn in acht moeten nemen, opdat de BTW-vrijstellingen niet van land tot land zouden verschillen. Om dezelfde reden kan ook een verwant begrip zoals „tijdelijke verblijfplaats" niet enkel aan de hand van het nationale recht worden uitgelegd.

Voor de vaststelling van de communautaire inhoud van beide begrippen verwijst de Commissie naar vorenbedoelde richtlijn nr. 83/182 van de Raad van 28 maart 1983. Waar artikel 5 van deze richtlijn studenten toestaat tijdelijk een voertuig in te voeren in het land waar zij studeren, bepaalt artikel 7, houdende algemene regels ter bepaling van de verblijfplaats, dat „het feit dat college wordt gelopen of een school wordt bezocht, niet inhoudt dat de gewone verblijfplaats wordt verplaatst." Volgens de Commissie is het nauwelijks denkbaar, dat het enkele feit gehuwd te zijn en met zijn echtgenoot samen te wonen, tot gevolg zou hebben dat men de hoedanigheid van student en bijgevolg ook de tijdelijke verblijfplaats verliest. Voorts is zij van mening dat de definitie van verblijfplaats van een student, zoals die is neergelegd in voornoemde richtlijn nr. 83/182, reeds van toepassing was in het kader van de Zesde BTW-richtlijn. Richtlijn nr. 83/182 is immers in vele opzichten slechts declaratoir.

Derhalve zou Profant, gezien de door artikel 14, lid 1, sub c, van de Zesde BTW-richtlijn beoogde doelstellingen, moeten worden geacht goederen tijdelijk te hebben ingevoerd. Bijgevolg zou het betrokken voertuig van de Belgische BTW moeten worden vrijgesteld.

Voor het geval dat het Hof van oordeel zou zijn, dat Profant zijn gewone verblijfplaats in België had en de Belgische BTW verschuldigd is, stelt de Commissie dat hij zich op de reeds in Luxemburg betaalde BTW moet kunnen beroepen. Elke andere oplossing zou kennelijk onrechtvaardig zijn en afbreuk doen aan de strekking van 's Hofs arrest van 5 mei 1982 (Schul, reeds aangehaald), dat hoofdzakelijk bedoeld was om dubbele belasting te voorkomen.

Concluderend stelt de Comissie voor, de vraag van het Hof van Beroep te Brussel te beantwoorden als volgt:

„De BTW is een algemeen stelsel van belastingen, waarvan de verenigbaarheid met de communautaire wetgeving wordt beheerst door de fiscale bepalingen van het EEG-Verdrag, en niet door die betreffende het vrije verkeer van goederen. De heffing van BTW op invoer die niet onder één der vrijstellingen van de Zesde richtlijn valt, is slechts verenigbaar met artikel 95, voor zover het restant van de reeds in de Lid-Staat van uitvoer betaalde BTW in aanmerking wordt genomen."

Op enkele preciseringen ter zitting van de bij het Hof ingediende opmerkingen kom ik bij de beantwoording van de gestelde vraag nog terug.

III. Herformulering en beantwoording van de gestelde vraag

III. 1. *De formulering van de vraag*

Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, is de vraag van de verwijzingsrechter in casu niet geheel gelukkig geformuleerd. Door de gekozen formulering wekt de verwijzingsrechter met name de indruk aan Uw Hof voor een geval als het onderhavige uitsluitend een uitlegging te vragen van de in aanmerking komende artikelen van Titel I van het EEG-Verdrag, in het bijzonder van de artikelen 12 en 13 van dit Verdrag. Op de in rechtsoverwegingen 18-21 van Uw eerste Schul-arrest (zaak 5/81, Jurispr. 1982, blz. 1409) in herinnering gebrachte gronden zijn de artikelen 12 en 13 van het EEG-Verdrag in een geval als het onderhavige niet toepasselijk.

Gelet op de bijzonderheden van het aan de nationale rechter voorgelegde probleem kan echter worden aangenomen, dat deze van Uw Hof wil vernemen of in een geval als het onderhavige de door een Lid-Staat terzake van invoer van een personenauto uit een andere Lid-Staat geheven belasting over de toegevoegde waarde (BTW) in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht, met inbegrip van de richtlijnen van de Raad tot harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting.

De abstracte casuspositie, waartoe Uw antwoord in casu zou kunnen worden beperkt dient dan op grond van de stukken in het bijzonder de volgende elementen te bevatten:

a) het gaat om het over de grens van Lid-Staat A brengen van een personenauto, gekocht in Lid-Staat B, waarvoor in laatstgenoemde Lid-Staat BTW is betaald en die ook een kenteken van Lid-Staat B heeft;

b) het over de grens brengen geschiedt door een onderdaan van Lid-Staat B, die aldaar ook een vaste woonplaats heeft;

c) betrokkene is wegens het tijdelijk volgen van universitaire studies in Lid-Staat A aldaar ook in het vreemdelingenregister ingeschreven, maar keert na voltooiïng van zijn studie weer terug naar Lid-Staat B;

d) betrokkene is vóór het kopen van de betrokken auto in Lid-Staat B getrouwd met een onderdaan van Lid-Staat C (later genaturaliseerd tot onderdaan van Lid-Staat B), die eveneens in Lid-Staat A in het vreemdelingenregister is ingeschreven, die daar tegen betaling werk verricht en voor het inkomen van welke persoon hij overeenkomstig de toepasselijke wet op de inkomstenbelasting van Lid-Staat A inkomstenbelasting van dat land moet betalen;

e) de kosten van studie en verblijf van de betrokken student in Lid-Staat A worden echter, zowel vóór als na zijn huwelijk geheel of grotendeels door zijn in Lid-Staat B wonende ouders betaald.

III.2. *Beantwoording van de aldus gepreciseerde vraag*

III.2.1. *Argumenten ontleend aan de toepasselijke voorschriften van gemeenschapsrecht*

De oorzaak van problemen als de onderhavige ligt naar mijn oordeel primair in de uiterst ruime omschrijving van de werkingssfeer van de geharmoniseerde belasting op de toegevoegde waarde in de artikelen 2 en 7 van de Zesde richtlijn ter zake (richtlijn nr. 77/388, PB 1977, L 145, blz. 1).

Artikel 2 van deze richtlijn bepaalt, dat „aan de belasting op de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1) de levering van goederen en diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2) de invoer van goederen."

Artikel 7 verduidelijkt ter zake, dat „als invoer van een goed wordt beschouwd het binnenkomen van dit goed in het binnenland als omschreven in artikel 3."

Ten aanzien van het gebruik van auto's zou deze ruime omschrijving uiteraard elke de grens van een andere Lid-Staat overschrijdende rit belastbaar maken, ware het niet, dat onder meer artikel 14 van de Zesde richtlijn een aantal vrijstellingen terzake bevat. Gelet op de later door mij samengevatte doelstellingen van de omzetbelastingharmonisatie zullen deze vrijstellingen in verband met de zeer ruime omschrijving van het begrip „invoer" naar mijn oordeel zo ruim moeten worden uitgelegd, dat zij niet tot onnodige belemmeringen in het personenverkeer over de grens aanleiding geven. Op dit uitgangspunt kom ik voor het concrete geval nog uitvoerig terug.

De in de onderhavige procedure schriftelijk en mondeling gemaakte opmerkingen hebben in elk geval terecht in het bijzonder op de uitlegging van genoemd artikel 14 betrekking.

Artikel 14, eerste lid, verplicht de Lid-Staten onder meer „onverminderd andere communautaire bepalingen vrijstelling te verlenen ..., onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen voor:

c) de invoer van goederen die worden aangegeven in het kader van een douaneregeling voor tijdelijke invoer en uit dien hoofde in aanmerking komen voor vrijstelling van invoerrechten of die voor een dergelijke vrijstelling in aanmerking zouden komen indien zij uit een derde land zouden zijn ingevoerd".

Artikel 14, tweede lid, bepaalt, voor zover hier van belang:

„De Commissie dient zo spoedig mogelijk bij de Raad voorstellen in om communautaire belastingregels vast te stellen waarbij de werkingssfeer en de wijze van toepassing van de in lid 1 bedoelde vrijstellingen nader worden omlijnd.

Totdat deze regels in werking treden, kunnen de Lid-Staten:

— de vigerende nationale voorschriften in het kader van de bovenstaande bepalingen blijven toepassen;

— voornoemde nationale voorschriften aanpassen, teneinde concurrentievervalsing en met name het niet of dubbel heffen van belasting over de toegevoegde waarde binnen de Gemeenschap te beperken;

— de administratieve procedures gebruiken die zij het meest geschikt achten om tot vrijstelling te komen."

Blijkens het eerder gegeven overzicht van de relevante Belgische voorschriften zijn in casu toepasselijk „vigerende nationale voorschriften" in de zin van het eerste gedachtenstreepje van artikel 14, tweede lid, en wel de voorschriften van het eerder vermelde ministerieel besluit van 17 februari 1960 tot regeling van de vrijstellingen inzake invoerrecht. Ik merk daarbij terzijde op, dat vermoedelijk de titel van dit ministerieel besluit de verwijzingsrechter tot de minder juiste formulering van zijn prejudiciële vraag heeft geleid.

De Belgische regering baseert haar standpunt, dat de betrokkene in casu belasting op de toegevoegde waarde verschuldigd was, primair op genoemd onderdeel van artikel 14, lid 2, van de Zesde richtlijn.

Daar dit onderdeel echter slechts bepaalt, dat Lid-Staten „de vigerende nationale voorschriften *in het kader van de bovenstaande bepalingen* kunnen blijven toepassen" (onderstreping mijnerzijds toegevoegd)

acht de Commissie terecht ook het eerste lid van artikel 14 van belang voor de beantwoording van de gestelde vraag. Het gaat dan met name om de uitlegging van het begrip „tijdelijke invoer".

Voor laatstgenoemde uitlegging acht de Commissie ook de artikelen 5 en 7 van de richtlijn nr. 83/182 van de Raad betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap van belang (PB 1983, L 105, blz. 59). Genoemde artikelen 5 en 7 van deze richtlijn staan aan studenten toe tijdelijk een voertuig in te voeren in het land waar zij studeren en artikel 7 bepaalt, dat „het feit dat college wordt gelopen of een school wordt bezocht, niet inhoudt dat de gewone verblijfplaats wordt verplaatst". Deze artikelen zouden naar het oordeel van de Commissie een zuiver declaratoir karakter hebben en dus ook kunnen worden toegepast op feiten, die zich vóór het in werking treden van deze richtlijn hebben voorgedaan.

Hoewel voor dit standpunt naar mijn oordeel wel iets te zeggen valt, meen ik niet, dat de overneming daarvan voor Uw Hof van veel nut zou zijn voor beantwoording van de gestelde vraag. In feite zouden daarbij namelijk dezelfde argumenten van de Belgische regering in Uw overwegingen moeten worden betrokken, die ook van belang zijn, wanneer Uw Hof uitsluitend uitgaat van het begrip „tijdelijke invoer" in artikel 14, eerste lid. Dit is ook door de vertegenwoordiger der Belgische regering ter zitting opgemerkt.

III.2.2. *Beoordeling van het Belgische standpunt ten aanzien van het begrip „tijdelijke invoer"*

De Belgische regering baseerde ter zitting haar standpunt over de belastbaarheid van het ingevoerde voertuig met name op de volgende omstandigheden:

a) ten aanzien van de inkomstenbelasting zou het echtpaar wèl woonplaats in België hebben gekozen;

b) het echtpaar had België als normale vestigingsplaats van het gezin en de woonplaats van het gezin zou naar Belgisch recht voorrang hebben boven een eventuele tweede woonplaats van de studerende man in een andere Lid-Staat;

c) verondersteld werd, dat de beide echtelieden door het huwelijk financieel onafhankelijk werden van hun respectievelijke ouders; met name zou de betrokken student (eigenaar en „importeur" van de auto) thans financieel door zijn vrouw worden onderhouden.

De Belgische regering erkende anderzijds, zowel in de procedure voor de verwijzingsrechter als in de procedure voor Uw Hof, dat het betrokken Belgische vrijstellingsregime wel zou zijn blijven gelden wanneer de betrokken student niet getrouwd zou zijn, maar in ongehuwde staat met zijn levensgezellin zou hebben samengewoond. Blijkens de tweede overweging op blz. 4 van de verwijzingsbeschikking achtte de verwijzingsrechter ook deze vaststelling van belang.

De genoemde drie argumenten voor het standpunt van de Belgische regering acht ik niet overtuigend.

Het woonplaatsbegrip voor de inkomstenbelasting kan naar mijn oordeel niet beslissend worden geacht voor het woonplaatsbegrip voor de belasting op de toegevoegde waarde (waar overigens in casu niet dit begrip, maar het begrip „tijdelijke invoer" in geding is). Wanneer de inkomstenbelastingwetgeving van een land alle daar werkende en in verband met dit werk daar ook regelmatig verblijvende personen belastingplichtig acht, is dit vermoedelijk gebaseerd op de gedachte, dat inkomen zoveel mogelijk belast moet worden in het land, waar de genoemde bron van het inkomen ligt. Wanneer de werkende echtgenote van een student op grond van die al dan niet terecht veronderstelde

grondgedachte zich zelf of haar studerende echtgenoot voor het aldus verworven inkomen in dat land belastingplichtig acht, is dit nog geen voldoende reden ook een woonplaats in dat land van haar studerende echtgenoot met het oog op de belasting op de toegevoegde waarde van een tijdelijk ingevoerde auto aan te nemen, die de voor buitenlandse studenten gebruikelijke vrijstelling ineens niet meer toepasselijk maakt.

Ten aanzien van het tweede argument is om te beginnen niet duidelijk, waarom een gehuwd met een werkende vrouw samenwonende student (beide afkomstig uit een andere Lid-Staat) anders behandeld zou moeten worden dan een met een eveneens studerende vrouw samenwonende student (beide wederom afkomstig uit een andere Lid-Staat). Voorts is niet duidelijk, waarom het gevaar van ontduiking van de BTW (als in artikel 14, eerste lid, van de Zesde richtlijn bedoeld) groter zou zijn voor een gehuwde student dan voor een in concubinaat levende student.

Het derde en waarschijnlijk belangrijkste argument van de Belgische regering is tenslotte volgens de mededelingen van de advocaat van de student ter zitting feitelijk onjuist, daar zijn kosten van levensonderhoud (en de kosten van zijn auto) grotendeels of geheel door zijn ouders en niet door zijn werkende vrouw zouden zijn betaald. Of genoemde mededeling feitelijk juist was, kan door Uw Hof in een prejudiciële beslissing uiteraard niet worden uitgemaakt. Om de draagwijdte van Uw antwoord op de gestelde vraag niet verder uit te breiden dan voor de concrete zaak noodzakelijk is, zal ik Uw Hof echter voorstellen een op deze mededeling gebaseerde abstracte hypothese als voorwaarde in Uw antwoord te verwerken.

III.2.3. *Slotopmerkingen en conclusie*

In mijn slotopmerkingen over deze zaak stel ik voorop, dat het in casu om een strafgeding gaat. Aangenomen kan worden, dat de bevoegde Belgische rechter bij het onderzoek van de schuldvraag dan bij de vaststelling van de strafmaat aan alle bijzondere omstandigheden van het geval aandacht zal schenken, met inbegrip van de uit de gerele veerde gemeenschapsvoorschriften en uit het Commissiestandpunt gebleken onzekerheid of hier wel van een strafbaar feit sprake was. Dit geldt naar mijn oordeel ook dan, wanneer Uw Hof uiteindelijk het standpunt van de Belgische regering zou delen. Anders dan de Commissie, die ter zitting voor dat geval nog het in Uw rechtspraak ontwikkelde evenredigheidsbeginsel heeft naar voren gebracht, acht ik het dan ook niet nodig aan de eventuele toepasselijkheid van dit laatste beginsel afzonderlijk aandacht te besteden.

Evenmin acht ik het wenselijk Uw Hof als subsidiaire mogelijkheid van beantwoording van de gestelde vraag conform het voorstel van de Commissie toepassing van de doctrine uit Uw twee Schul-arresten voor te stellen. Een dergelijk alternatief voorstel zou in de eerste plaats voor de onderhavige strafrechtelijke procedure waarschijnlijk van weinig nut zijn. In de tweede plaats zou het een precisering van Uw eerste Schul-arrest vereisen, die naar mijn oordeel slechts door het plenaire Hof zou kunnen worden gegeven en derhalve heropening van de procedure zou vereisen. Op de eerst vermelde grond kan ik U een dergelijke heropening van de procedure niet aanbevelen.

Mijn uiteindelijk oordeel in deze zaak is in de eerste plaats gebaseerd op de twee eerste overwegingen van de eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Sta-

ten inzake omzetbelasting (PB 1967, L 71, blz. 1301). De eerste overweging herinnert er aan „dat de voornaamste doelstelling van het Verdrag is het instellen, in het kader van een economische unie, van een gemeenschappelijke markt waarin een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt".

De tweede overweging stelt dan vervolgens „dat het verwezenlijken van deze doelstelling vooronderstelt dat in de Lid-Staten wetgevingen inzake omzetbelasting worden toegepast welke de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten binnen de gemeenschappelijke markt niet belemmeren".

Anders dan in de geciteerde zaken Carciati en Abbink zijn in casu geen handelingen in het kader van een bedrijfsuitoefening in het geding, die door een belastingvrije invoer tegenover concurrenten een kunstmatig concurrentievoordeel zouden genieten. Een student als hier in het geding geniet geen concurrentievoordeel in de zin van het in de tweede overweging van de eerste richtlijn samengevatte eerste hoofddoel van de harmonisatie van de omzetbelastingsystemen van de Lid-Staten. Zeker wanneer ook het vrije personenverkeer (in casu van studenten) in geding is kan dan in twijfelgevallen als hier aan de orde het tweede geciteerde hoofddoel (het vrije verkeer van goederen en diensten) de doorslag geven bij de bepaling van de Lid-Staat die gerechtigd is BTW te heffen.

Op deze gronden meen ik, dat voor een geval als het onderhavige een ruime uitlegging van artikel 14 van de Zesde richtlijn, als ook door de Commissie in haar primaire schriftelijke en mondelinge voorstellen verdedigd, gerechtvaardigd is. Als eerder opgemerkt gaat het daarbij enerzijds om het begrip „tijdelijke invoer" in artikel 14, eerste lid, onder c), van de Zesde richtlijn en anderzijds om artikel 14, tweede lid, tweede alinea, eerste gedachtenstreepje, van deze richtlijn. Volgens laatstgenoemde bepaling mogen de vigerende nationale voorschriften (slechts) „*in het kader* van de bovenstaande bepalingen„ *verder worden toegepast. Zij mogen dus niet in strijd komen met* artikel 14, eerste lid, zoals door Uw Hof uitgelegd.

Ik stel U derhalve voor op de aan Uw Hof voorgelegde en door mij eerder opnieuw geformuleerde vraag van de verwijzingsrechter als volgt te antwoorden:

„Artikel 14, tweede lid, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1977, L 145, blz. 1) moet in verbinding met artikel 14, eerste lid, sub c), van deze richtlijn zo worden uitgelegd, dat dit voorschrift aan een Lid-Staat niet toestaat, zijn ten tijde van het in werking treden van de richtlijn vigerende nationale voorschriften zodanig toe te passen, dat het in die Lid-Staat uit een andere Lid-Staat invoeren van een personenauto niet als tijdelijke invoer in de zin van genoemd artikel 14, eerste lid, sub c), wordt beschouwd, dit ondanks de omstandigheid dat de importerende eigenaar van de auto:

a) deze in de andere Lid-Staat heeft gekocht, de auto een kenteken van die andere Lid-Staat draagt en daarover in die Lid-Staat BTW is betaald;

b) de eigenaar van de auto in die andere Lid-Staat een vaste woonplaats heeft;

c) de eigenaar van de auto in de eerstgenoemde Lid-Staat tijdelijk een universitaire studie volgt, uitsluitend voor dit doel tijdelijk in die Lid-Staat verblijft en daarna naar de andere Lid-Staat terugkeert, en

d) de kosten van studie en verblijf in de eerste Lid-Staat van de eigenaar van de auto geheel of grotendeels worden voldaan door zijn ouders of uit een studiebeurs.

Indien aan genoemde voorwaarden is voldaan, doet het niet terzake of de betrokken student in de eerste Lid-Staat tijdens zijn verblijf aldaar, in al dan niet gehuwde staat, samenwoont met een andere onderdaan van een andere Lid-Staat dan de eerstgenoemde, ook niet indien deze andere onderdaan aldaar ook eigen inkomsten geniet, waarover de betrokken student al dan niet inkomstenbelasting dient te betalen."